Tribunal administratif N° 35877 du rôle
du Grand-Duché de Luxembourg Inscrit le 18 février 2015
3e chambre

Audience publique du 22 mars 2016

Recours formé par la société à responsabilité limitée ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière de retenue d'impôt sur les traitements et salaires

---

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 35877 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 18 février 2015 par Maître Jean-Philippe Lahorgue, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., établie et ayant son siège social à L-…, immatriculée auprès du registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro …, représentée par son gérant actuellement en fonction, tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 15 janvier 2015 portant rejet de sa réclamation dirigée contre le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2009, 2010, 2011 et 2012, émis en date du 17 septembre 2014 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 mai 2015 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 22 mai 2015 par Maître Jean-Philippe Lahorgue au nom et pour compte de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l. ,

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 10 juin 2015 ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 17 février 2016 par Maître Jean-Philippe Lahorgue au nom et pour compte de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l. ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 février 2016 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Philippe Lahorgue et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Paul Reiter en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 3 février 2016.

Le 29 octobre 2013, le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 de l'administration des Contributions directes s'adressa à la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., ci-après désignée par « la société ... », afin de lui faire parvenir les livres-comptes de salaires des exercices de 2009 à 2012 et de retourner le formulaire en annexe dûment complété et signé pour le 30 novembre 2013 au plus tard.

Le 17 septembre 2014, le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 de l'administration des Contributions directes adressa à la société ... un bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenu.

Le 3 novembre 2014, la société ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », à l'encontre du bulletin précité du 17 septembre 2014.

Par décision du 15 janvier 2015, le directeur reçoit la réclamation en la forme et quant au fond la déclara partiellement fondée.

Cette décision est libellée comme suit :

« […] *Vu la requête introduite le 3 novembre 2014 par le sieur ..., au nom de la société à responsabilité limitée ..., avec siège social à L-…, pour « contester un décompte complémentaire d'impôt sur salaire au titre de mise à disposition d'une voiture de service à titre privé à Monsieur ...» ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 102, 107, 228, 238, 254, alinéa 2 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que même si la requête ne désigne pas exactement le bulletin critiqué, il n'en demeure pas moins que sur le fondement du § 249, alinéa 1er AO, qui tend à interpréter les requêtes des contribuables non assistés selon l'intention qu'elles manifestent plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes employés (principe de l'effet utile), la réclamation est à considérer comme étant dirigée contre le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2009, 2010, 2011 et 2012, émis en date du 17 septembre 2014 ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de la retenue sur traitements et salaires (RTS) d'avoir procédé à la fixation complémentaire de retenue, correspondant à un avantage en nature lié à la mise à disposition gratuite d'une voiture de service à son salarié ... ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public; qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'en ce qui concerne la fixation de la retenue à la source complémentaire litigieuse, la requérante fait valoir ce qui suit:

« Vous m'adressez un décompte complémentaire d'impôt sur salaire au titre de mise à disposition d'une voiture de service à titre privé à Monsieur .... Je conteste cette décision. En effet lors de votre demande d'information en date du 29/10/2013 je vous ai bien renseigné que la mise à disposition n'était pas à titre privé. Ce véhicule servait uniquement dans le cadre de notre activité par la recherche de clientèle pour la vente de matériel et la mise en place de franchises. D'autre part Monsieur ... était propriétaire d'un véhicule (….) qui lui servait à titre privé mais également à titre professionnel sans jamais demander un remboursement de frais. Ce véhicule avait parcouru 20200 km du 23/1/2009 au 17/12/2009 (. . .) et au titre de l'année 2010 le kilométrage a été de 29935 km (…).

En ce qui concerne la voiture de service le kilométrage pour l'année 2009 a été de 11256 km (. . .) et celui de l'année 2010 de 7473 km (…). Vous indiquez un prix de valeur à neuf de la voiture d'une somme de …€, le montant de l'acquisition était de … ht suivant document ... (…) et d'autre part le montant de la location supporté par la société a été diminué d'un montant de … ht correspondant au remboursement reversé par la banque à ... lors de la vente du véhicule (…).

Je reste dans l'attente de la réception d'un document d'annulation de votre mesure d'imposition d'avantage en nature et dans le cas contraire je vous prie de bien vouloir m'accorder un rendez-vous pour défendre ce dossier. » ;

Considérant dès lors, qu'en ce qui concerne la polémique à propos de la mise en compte de retenue complémentaire sur traitements et salaires dans le chef du sieur ..., gérant et salarié pour le compte de la requérante, que celle-ci s'avère originaire d'une mise à disposition gratuite d'une voiture de service, à savoir une « … », d'une valeur à neuf de (...) … euros TVA comprise ; qu'à ce titre, il faut mettre en lumière que le sieur ... fut le seul des salariés à avoir travaillé pour le compte de la réclamante qui a eu droit à une voiture de service, celle-ci constituant dès lors un clair privilège ;

Considérant qu'en ce qui concerne la voiture que le sieur ... aurait apparemment possédée à titre privé et pour ses propres besoins, force est de constater que la réclamante a effectivement fourni la preuve qu'il s'est bel et bien trouvé en possession d'un autre véhicule (voiture « … », citadine à deux places), alors que, d'autre part, force est de constater par la même occasion que le sieur ... est père d'un enfant, et que sa compagne, mère de son fils, a également travaillé en tant que salariée pour le compte de la réclamante, de sorte qu'il ne s'avère pas improbable du tout que sa compagne nécessite également une voiture à sa pleine disposition; que même si cette constatation, prise à elle seule, ne constitue bien entendu pas directement un argument afin de considérer le véhicule litigieux de privé, il n'en reste pas moins qu'elle se présente néanmoins comme un indice évident qui rend plausible l'existence de plusieurs véhicules dans le ménage ;

Considérant encore que l'imposabilité tout comme la manière d'imposer, le cas échéant, l'avantage en nature lié à la mise à disposition d'une voiture de service par un employeur à son salarié sont fonction de divers critères et notamment de la méthode choisie par l'employeur et/ou son salarié afin de procéder à l'évaluation de cet avantage (soit méthode de la détermination de l'avantage d'après le prix de revient kilométrique, soit méthode de l'évaluation forfaitaire de l'avantage, cf. infra) ; que seule la première de ces

deux méthodes (méthode de la détermination de l'avantage d'après le prix de revient kilométrique) est susceptible d'éviter, le cas échéant, une imposition intégrale de l'avantage accordé, d'ailleurs seulement sur présentation d'un carnet de bord dûment tenu qui permet une séparation nette, aisément et objectivement contrôlable entre déplacements privés et professionnels; que la réclamante est tout de même restée en défaut de produire un tel carnet de bord, de sorte qu'il s'agit dorénavant et à défaut d'un autre choix, de la méthode de l'évaluation forfaitaire de l'avantage qui est à utiliser impérativement afin de déterminer l'avantage pécuniaire résultant de la mise à disposition d'un véhicule de service, utilisable également à titre privé, au sieur ... ;

Considérant, matériellement, qu'il s'agit de l'article 95 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (U.R.) qui définit comme revenus d'une occupation salariée les émoluments et avantages obtenus en vertu d'une occupation dépendante ; que la notion d'avantages vise au-delà de toutes recettes en espèces aussi tous les biens, ne consistant pas en espèces, mais appréciables en argent; qu'aux termes de l'alinéa 1er de l'article 104 L.I.R., sont considérés comme recettes tous les biens et avantages, tant en espèces qu'en nature, mis à la disposition du salarié dans le cadre de l'une des catégories de revenus nets mentionnés aux numéros 4 à 8 de l'article 10 L.I.R., comprenant donc, notamment par le prédit numéro 4, les revenus nets provenant d'une occupation salariée ; qu'aux termes de l'alinéa 2 dudit article 104 U.R., les biens et avantages ne consistant pas en espèces sont estimés aux prix moyens usuels du lieu de consommation ou d'usage et de l'époque de la mise à disposition ;

Considérant, en ce qui concerne plus particulièrement les voitures de service mises à disposition des salariés, qu'il importe de consulter la circulaire U.R. n° 104/1 du 20 novembre 2014 concernant l'évaluation de certains avantages accordés par l'employeur à ses salariés; que celle-ci vise notamment la voiture de service appartenant à l'employeur ou prise en leasing ou en location par ce dernier et servant à ses propres besoins professionnels, mais qui peut aussi être utilisée par le salarié pour ses déplacements privés, alors qu'est également visée la voiture mise à la disposition du salarié pour effectuer ses trajets de son domicile à son lieu de travail et utilisée également pour ses déplacements privés ;

Considérant que pour ce qui est de l'évaluation de l'avantage accordé par le biais de la mise à disposition à titre privé d'une voiture de service, que l'avantage est soit, comme cité en rubrique, évalué d'après le prix de revient kilométrique, soit évalué forfaitairement; que faute de carnet de bord qui tient la route, il ne reste d'autre possibilité que de se servir de l'évaluation forfaitaire afin d'évaluer les avantages accordés, cette méthode étant d'ailleurs celle à retenir obligatoirement en l'occurrence, afin de déterminer l'avantage octroyé par la requérante au sieur ...; que le système forfaitaire est basé dans tous les cas sur le prix d'acquisition du véhicule à l'état neuf, y compris options et TVA, diminué, le cas échéant, de la remise accordée à l'acquéreur; que la même valeur doit être mise en compte dans le cas d'un contrat de leasing ou de location et qu'il en est de même lorsqu'il s'agit d'une voiture d'occasion, la valeur mensuelle de l'avantage étant dans tous les cas fixée à 1,5 pour cent de la valeur du véhicule à l'état neuf, telle que décrite ci-dessus ;

Considérant par ailleurs et en ce qui concerne la mise en pratique des considérations supra, qu'en vertu de l'article 136, alinéa 1er U.R. les rémunérations d'une occupation salariée au sens de l'article 95 L.I.R. sont passibles de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu; que, d'ailleurs, aux termes de l'article 136, alinéa 4 L.I.R., l'employeur est personnellement responsable de l'impôt retenu ainsi que de l'impôt qu'il aurait dû retenir; que faute de détermination exacte, tel en l'espèce, l'impôt peut être fixé par l'administration

(article 136, alinéa 7 U.R.) ; qu'il s'ensuit que le bureau RTS ne s'est que substitué à l'employeur en mettant en compte la retenue que celui-ci aurait dû appliquer au cours de toutes les années litigieuses; qu'il y a cependant lieu de mettre en relief que le bureau d'imposition, en établissant les retenues complémentaires à mettre en compte, a quelque peu fait fausse route en ce qui concerne leurs montants ;

Considérant tout d'abord que le bureau d'imposition, faute d'autres moyens ou possibilités à sa disposition, s'est vu contraint à procéder à une estimation sur base du § 217 AO en ce qui concerne l'établissement de la valeur à neuf du véhicule litigieux, celle-ci ayant été évaluée à … TVA comprise; que la requérante à néanmoins su démontrer utilement à l'aide de pièces à l'appui que la valeur à neuf ne s'est chiffrée qu'à (…) … euros TVA comprise, de sorte qu'il s'impose de se servir de cette dernière valeur à titre de point de départ de la détermination de l'avantage en nature à soumettre à l'impôt sur le revenu ;

Considérant que le second inconvénient qu'il échet de redresser au niveau de l'instance contentieuse est la durée pendant laquelle le véhicule litigieux s'est trouvé dans la possession de la réclamante; qu'en effet, le bureau d'imposition l'a, semble-t-il par inadvertance, imposé dans le chef de la requérante jusqu'au mois de juillet 2010, alors qu'en réalité, le véhicule en cause ne fut cédé qu'en juillet 2011, de sorte qu'une année entière a échappé à l'imposition; qu'il s'agit, en droit, du § 243 AO, retenant notamment que le directeur des contributions n'est pas lié par les moyens invoqués par le réclamant (§ 243, alinéa 2 AO), mais a le devoir de procéder d'office à un réexamen intégral de la cause (§ 243, alinéa 1 er AO), tant en faveur qu'en défaveur du réclamant, qui se présente en l'espèce comme étant la base légale qui permet de redresser cette erreur ;

Considérant que la retenue complémentaire se calcule comme suit pour ce qui est des années litigieuses 2009 à 2011, l'année 2012 ne prêtant pas à critique:

<u>*calculs préliminaires*</u>

- *avantage en nature mensuel afférent au véhicule litigieux: …*

= <u>*… euros*</u>

- *avantage en nature annuel afférent au véhicule litigieux: …*

= <u>*… euros*</u>

<u>*2009 - classe d'impôt 1 - période de mai à décembre 2009 (8 mois)*</u>

- *imposable mensuel: … euros*
- *avantage en nature mensuel lié au véhicule: … euros*
- *sous-total: … euros*
- *RTS y relative suivant barème des salaires: … euros*
- *RTS mise en compte par la réclamante: … euros*
- *complément mensuel à mettre en compte: … euros*
- *complément annuel à mettre en compte: … euros (… euros)*

<u>*2010- classe d'impôt 1 - période de janvier à décembre 2010 (12 mois)*</u>

- *imposable annuel: … euros*
- *avantage en nature annuel lié au véhicule: … euros*

- *avantage en nature annuel lié à l'assurance:* … *euros*
- *sous-total:* … *euros*
- *RTS y relative suivant barème des salaires:* … *euros*
- *RTS mise en compte par la réclamante:* … *euros*
- *complément annuel à mettre en compte:* … *euros*

2011 - classe d'impôt 1A - période de janvier à mi-juillet 2011 (6,5 mois)

- *imposable annuel:* … *euros*
- *avantage en nature annuel lié au véhicule:* … *euros* *(… euros)*
- *avantage en nature annuel lié à l'assurance:* … *euros*
- *sous-total:* … *euros*
- *RTS y relative suivant barème des salaires:* … *euros*
- *RTS mise en compte par la réclamante:* .. *euros*
- *complément annuel à mettre en compte:* … *euros*

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

ramène la retenue complémentaire sur traitements et salaires à … euros en ce qui concerne l'année 2009,

réformant in pejus en ce qui concerne les années 2010 et 2011,

fixe la retenue complémentaire sur traitements et salaires à :

- *… euros en ce qui concerne l'année 2010*

- *… euros en ce qui concerne l'année 2011.* […] ».

En application des dispositions de l'article 8, paragraphe (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation, ledit recours en réformation est encore à déclarer recevable dans la mesure où il a été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait valoir que les contribuables seraient admis à démontrer qu'un véhicule mis à disposition d'un salarié n'a pas été utilisé à des fins privées à l'aide d'un carnet de bord régulièrement tenu ou en rapportant la preuve de la possession d'un autre véhicule servant à l'usage privé.

A cet égard, la demanderesse fait plaider que son administrateur n'aurait pas utilisé le véhicule litigieux à titre privé dans la mesure où il aurait possédé un véhicule de type « … ».

D’autre part, la femme de ce dernier, aurait utilisé un véhicule de la marque …, 5 places. Elle soutient que cette dernière voiture aurait été acquise par Madame ... en personne en octobre 2007, tel qu’il ressortirait du certificat d’immatriculation versé en cause.

Ensemble avec son mémoire complémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 17 février 2016, la demanderesse verse une facture destinée à prouver que Madame ... aurait acquis à titre privé ledit véhicule de la marque … en date du 12 octobre 2007.

Le délégué du gouvernement conteste la date d’acquisition mis en avant par la demanderesse.

Dans le cadre de son mémoire complémentaire, le délégué du gouvernement fait valoir que la demanderesse resterait toujours en défaut de prouver que le véhicule litigieux aurait été utilisé exclusivement à des fins professionnelles.

Force est au tribunal de constater que la décision directoriale déférée est fondée sur l’hypothèse factuelle de base que si Monsieur ... avait certes été en possession d’un autre véhicule que le véhicule litigieux, il ne resterait pas moins qu’ il serait père d’un enfant et sa compagne, qui aurait également travaillé pour la demanderesse, devrait également avoir un véhicule à sa pleine disposition à titre privé, de sorte que le véhicule litigieux avait servi partiellement à des fins privées.

Si le tribunal peut suivre le raisonnement du bureau d’imposition sur lequel est fondé le bulletin complémentaire de la retenue d’impôt sur les traitements et salaires litigieux, et si le tribunal est encore amené à conclure qu’au vu des éléments qu’il avait à sa disposition au moment où la décision déférée a été prise, le directeur a pu confirmer ledit raisonnement, de même que le délégué du gouvernement au cours de la procédure contentieuse, lequel s’est basé sur le certificat d’immatriculation versé par la demanderesse et en a tiré les justes conclusions, en l’occurrence que la date renseignée au point « B », c’est-à-dire le 26 octobre 2007, est celle de la première immatriculation dudit véhicule, mais ne prouve en aucun cas que Madame ... en était le propriétaire à cette date, il ne reste pas moins qu’au cours de la procédure contentieuse, sur invitation expresse du tribunal, la demanderesse a finalement versé la facture précitée du 12 octobre 2007, qui est de nature à prouver que Madame ... était propriétaire d’une voiture privée. Par voie de conséquence, le tribunal est amené à conclure que l’hypothèse factuelle de base sur laquelle est fondé tout le raisonnement de la partie étatique ne correspond pas à la réalité.

Il suit de l’ensemble des considérations qui précèdent, et sans qu’il n’y ait lieu de vérifier l’argumentation et la motivation de la partie étatique qui s’ensuivent, nonobstant les contestations émises par le délégué du gouvernement dans son mémoire complémentaire du 19 février 2016, que le tribunal n’est pas en mesure de retracer la motivation sur laquelle la décision directoriale déférée est fondée, de sorte qu’il y a lieu de la réformer en ce sens que le véhicule … appartenant à la demanderesse a été exclusivement utilisé comme voiture de service.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le dit fondé ;

partant, par réformation, dit que le véhicule … de la demanderesse a été utilisé exclusivement en tant que voiture de service, de sorte qu'il y a lieu de réformer les bulletins complémentaires de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2009, 2010, 2011 et 2012, émis en date du 17 septembre 2014, en conséquence ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la partie étatique aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Géraldine Anelli, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 22 mars 2016 par le vice-président, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 22 mars 2016
Le greffier du tribunal administratif